

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E PENAL DOS ADMINISTRADORES

ELIANA CALMON ALVES

Ministra do Superior Tribunal de Justiça

I. Introdução

O Estado Brasileiro mergulhou no Século XX com profundas fissuras na sua base social e atravessou as últimas décadas sem solucionar as questões daí advindas. Como produto das costuras políticas das elites, o Brasil nunca se preocupou com a questão da exclusão social. Basta um passar de olhos pela História para se verificar que a República só surgiu em decorrência da abolição da escravidão, provocada pela elite econômica que se viu prejudicada.

A República Velha, por seu turno, em nenhum passo teve como objetivo a diminuição das desigualdades, especialmente porque, descartados os negros como trabalhadores na lavoura, não se sentiu grande falta do trabalho escravo, pois foi substituído pela mão-de-obra dos imigrantes. Mais uma vez, foram os negros marginalizados do processo produtivo.

Seguiram-se duas revoluções: uma, em 1922, conhecida como Tenentismo e outra, em 1930, que inaugurou o Estado Getuliano, ambas provocadas por razões políticas e não sociais.

Engana-se quem pensa ter criado, Getúlio Vargas, o chamado “Pai dos Pobres”, uma política social. Até mesmo a legislação trabalhista outorgada por Getúlio, fincada em princípios rígidos herdados das ditaduras européias, produziu um atraso de mais de trinta anos no movimento do proletariado. Basta verificar que o peleguismo, as

disfunções do Direito Sindical e a estrutura da Justiça do Trabalho resistiram durante todo o século, e só apresentaram sinais de exaustão na última década.

Dando continuidade à política de Getúlio, a Revolução Militar de 64 procurou implantar no País uma administração gerencial (Decreto-lei 200), flexibilizando a rigidez do modelo existente. Não conseguiu, entretanto, vencer a sedimentada burocracia administrativa, até que, em 1990, surge o desmanche da Era Getuliana.

Nesse contexto histórico, o Judiciário teve um desempenho de agradável convivência com o Poder e acomodou-se dentro de uma estrutura arcaica, excessivamente burocrática e sem questionar o alcance de suas respostas no âmbito social. Enfim, esteve em sintonia com o Estado, ao prestar a jurisdição considerada a melhor para os interesses das oligarquias dominantes, assim como para os do próprio Estado.

A partir de então, inicia-se a mudança na estrutura social, com a saída dos militares do cenário político e a promulgação de uma nova Carta com o de mais moderno existente na Europa. Forjada sob a égide do “Estado do bem-estar social”, a Carta preservou a liberdade e a cidadania. Entretanto, o Brasil tem, hoje, dificuldade de fazer cumpri-la, em razão da fúria econômica do neoliberalismo.

Chamado a fazer cumprir as políticas públicas constantes dessa Carta, e a braços com a estabilidade econômica, seriamente abalada pela fluidez e mobilidade do capital apátrida, tem o Estado como preocupação maior arrecadar e, ainda, conter o jogo econômico do capital global.

Na consecução dos seus objetivos, encontra o Estado dificuldades em encetar sua “gulosa” política fiscal, em razão dos direitos e garantias individuais, constitucionalmente protegidos. Assim o Poder Judiciário sofre reflexo direto do descompasso entre as diretrizes constitucionais que sinalizaram os objetivos do País, e a política econômica necessária para honrar os compromissos no âmbito internacional e manter em funcionamento a máquina estatal.

Porém, diante do compromisso com a Constituição, vai o Judiciário aos poucos deixando a parceria governamental, principalmente porque, além da cobrança da Nação, por meio da mídia, sofre cobranças internas nas suas próprias bases, proletarizado pela abertura do ensino universitário e democratizado pelos concursos públicos.

A CF/88 colocou o Poder Judiciário dentro de um contexto político extremamente delicado: atribuiu-lhe mecanismos moderníssimos para romper as amarras com os demais Poderes e emergir como a terceira e grande força de um mundo novo, veloz e democrático - onde o Estado vai perdendo a supremacia para colocar-se, efetivamente, a serviço da Nação -, mas manteve a instituição Estado-Juiz atrelada a uma estrutura arcaica, burocrática e incompatível com as suas competências e a velocidade da vida moderna.

Incapaz de atender aos reclames dos cidadãos, e sem parcerias com os demais Poderes, consegue o Judiciário desagradar a todos. Seus integrantes são conscientes da impotência, mas não sabem o que fazer para sair desta armadura estrutural.

Dessa forma, no afã de vencer as dificuldades econômicas, o Estado-Administrador encontra dois grandes óbices: os direitos fundamentais garantidos constitucionalmente e o Poder Judiciário que se

colocou, nos últimos anos, a serviço da Nação. Para vencê-los, o Estado passa a encolher os direitos e garantias individuais por leis, negociadas no espaço legislativo de seu domínio, enquanto busca frear o Judiciário; investe na tradicional morosidade da instituição, usando das normas processuais, pródigas em recursos; exerce rígido controle político na formação dos órgãos de cúpula (Tribunais Superiores) e fomenta o descrédito do Judiciário perante a Nação.

Tentarei mostrar, menos como *"expert"* do assunto e mais como aplicadora da lei, como está sendo tratada a responsabilidade daqueles que alimentam a máquina fiscal – os empresários como sócios.

II. Responsabilidade Tributária

O tema tem sido um dos institutos mais controvertidos para os estudiosos do Direito Tributário, encontrando-se farta doutrina sobre o assunto. A presente está limitada a uma visão jurisprudencial, com matizes doutrinárias, como não poderia deixar de ser.

O Código Tributário Nacional estabelece com precisão, no seu art. 121, a diferença entre contribuinte e responsável, chamando ambos de SUJEITO PASSIVO.

A figura do responsável se estabelece por ser ele o substituto do contribuinte, pelos motivos os mais diversos, ou por transferência, quando a lei impõe a terceira pessoa assumir a obrigação do contribuinte. Em outras palavras, transfere-se, por força de lei, o DEVER JURÍDICO.

A diferença entre o responsável por substituição, e o responsável por transferência é que, no primeiro, SUBSTITUIÇÃO, existe o contribuinte que é poupado pela lei, enquanto no segundo,

TRANSFERÊNCIA, não há contribuinte, porque a lei transfere o DEVER JURÍDICO para outrem. A lei, em última análise, aponta o responsável pelo pagamento ao Fisco, não sendo válidas regras de responsabilidade estabelecidas em normas contratuais (art. 123 do CTN).

Os contribuintes não podem estabelecer cláusulas negociais para afastar a própria responsabilidade, embora não lhes esteja vedada a prática de atos jurídicos compatíveis com carga tributária menos gravosa. São as práticas chamadas elisivas, que estão cada vez mais restritas por força de uma legislação “gulosa”, preconceituosa e episódica, como só acontece com a Lei Complementar 104/2001.

Porém, o ponto mais importante no tema RESPONSABILIDADE surge pela imputação a terceiros pessoas, destacando-se como norma de regência os arts. 134 e 135 do CTN. O primeiro contempla genuína hipótese de responsabilidade concorrente: do contribuinte, precipuamente e de outrem, o responsável, na impossibilidade de exigir-se do contribuinte. Portanto, não há solidariedade alguma como diz a lei, mas concorrência entre o contribuinte e o responsável, esse nas pessoas elencadas nos incisos do artigo, dentre os quais está o sócio.

Para que se impute a responsabilidade de terceiro, nos termos do art. 134, indispensável a conjugação dos seguintes requisitos:

1º) tratar-se de sociedade de pessoas;

2º) não mais existir a sociedade que se liquidou regular ou irregularmente;

3º) não ser possível exigir-se o cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, a pessoa jurídica; e

4º) existir ação ou omissão do sócio quanto ao fato gerador da obrigação tributária.

Sem a concordância dessas quatro situações, não se pode imputar a responsabilidade do sócio, responsabilidade eminentemente tributária. Portanto, só pode incidir a multa moratória, nunca a multa punitiva, nos termos do art. 134, parágrafo único do CTN.

Diversa é a hipótese contemplada no art. 135 do mesmo diploma legal. Aqui há culpa do sócio, que age com excesso de poder, ou infringe a lei. Essa responsabilidade é solidária, do sócio com a pessoa jurídica contribuinte, ou exclusivamente sua.

Dizem alguns, afinados com uma posição pretoriana mais rígida, não haver espaço para se falar em responsabilidade concorrente ou solidária, porque é o sócio, pessoal e exclusivamente responsável, porque praticou ato ilícito.

Esta posição pode ser retratada nos julgados seguintes:

(...)

Os sócios-gerentes que deixam de recolher os tributos devidos infringem a lei e são responsáveis pelo débito de sua empresa. Recurso Improvido.

(REsp 132.256/MG, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, DJ de 16/03/98)

Tributário. Extinção da empresa. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes.

No sistema jurídico-tributário vigente, o sócio-gerente é responsável - por substituição - pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração a lei ou cláusulas do contrato social (CTN, art. 135).

Obrigação essencial a todo Administrador e à observância do pagamento dos tributos, no prazo consignado na legislação pertinente. Em se cuidando, no caso, de débito relativo a ICMS, e de presumir que os gerentes da empresa, embora tenham recebido dos consumidores finais esse imposto, nas operações realizadas, retardaram o recolhimento aos cofres da Fazenda, com evidente infração a lei, porquanto a sonegação de tributo constitui crime tipificado em legislação específica.

É jurisprudência assente na Corte que as pessoas enumeradas no art. 135, III, do CTN, são sujeitos passivos da obrigação tributária (por substituição), podendo ser citados, com a penhora de seus bens, ainda que os seus nomes não constem no respectivo título extrajudicial.

Recurso provido. Decisão unânime.

(REsp 68.408/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª Turma, DJ de 24/06/96)

Entendo que o sócio só pode ser pessoal e exclusivamente responsabilizado quando praticar uma das infrações catalogadas no art. 137 do CTN. Um exemplo bem esclarece a questão: uma empresa deixou de recolher os impostos devidos, infringindo a lei o seu diretor-financeiro.

A empresa contribuinte existe. Quem é pessoalmente responsável? Primeiro a empresa, depois o sócio-gerente e só depois os demais sócios limitadamente.

Esta é a evolução da jurisprudência, como demonstra o aresto seguinte:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. *omissis*.

2. *omissis*.

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

(EResp 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado, 1ª Seção, unânime, DJ de 20/08/2001)

Dessa forma, responde-se a uma importante questão: a responsabilidade do sócio, na hipótese do art. 135 do CTN não é objetiva, como chancelou o STJ em precedentes cujas ementas transcrevo:

Tributário. Responsabilidade tributária. Sócio-gerente. art. 135, III, do CTN. Registro. Junta comercial.

- Sendo incontroverso o fato de que o recorrido fora dispensado da gerência antes da época em que os tributos deveriam ter sido pagos, é irrelevante que o registro da alteração contratual fosse posterior, inexistindo, assim, a alegada violação ao art. 135, III, do CTN.

- Recurso não conhecido.

(REsp 5.479/SP, Rel. Min. Américo Luz, 2ª Turma, DJ de 18/03/91)

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: SÓCIO-GERENTE (ART. 135, III DO CTN).

1. O sócio-gerente de sociedade limitada responde subsidiária e subjetivamente pelo débito da sociedade, se ela ainda não se extinguiu.

2. O art. 135, III do CTN, não é impositivo e a jurisprudência do STJ, após a controvérsia, vem se inclinando pela predominância da responsabilidade subjetiva.

3. Recurso especial improvido.

(REsp 135.091/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, unânime, DJ de 09/04/2001)

Como corolário desse entendimento, os bens dos sócios só respondem pelas dívidas da empresa em caráter supletivo, quando provado se houve o sócio com dolo ou culpa.

Neste sentido, registra o STJ alguns precedentes de longo alcance social, mormente no momento em que os pequenos e médios empresários brasileiros passam por comprovada dificuldade:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU SEGUIMENTO A EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LIMITES. PRECEDENTES.

1. Omissis.

2. Omissis.

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art. 135, *caput*, do CTN. Há impossibilidade, pois, de se cogitar na atribuição de tal responsabilidade substitutiva quando sequer estava o sócio investido das funções diretivas da sociedade.

5. Omissis.

6. Não se encontra ultrapassado o posicionamento esposado no decisório guerreado, mas, sim, o julgado citado do ano de 1996 que não mais se amolda ao entendimento desta Corte Superior. Precedentes.

7. Agravo regimental improvido.

(EResp 109.639/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Seção, unânime, DJ de 28/02/2000)

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-GERENTE. CESSÃO DE QUOTAS.

A identificação da responsabilidade tributária do sócio-gerente que transfere suas quotas sociais segue ao princípio geral adotado no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional; a solidariedade pela dívida da sociedade, também nesse caso, só se manifesta quando comprovado que, no exercício da gerência, ele praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social.

Recurso especial não conhecido.

(REsp 108.827/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, 2ª Turma, unânime, DJ de 17/02/99)

Outra indagação se faz pertinente, visto ser questionada nos Tribunais: trata-se da dissolução irregular da sociedade. Tem-se entendido que o não-cumprimento das obrigações tributárias pela sociedade irregularmente dissolvida enseja a aplicação da presunção de responsabilidade dos seus sócios e administradores porque infringe a lei. Em excelente estudo sobre o tema, o Dr. Eduardo Fortunato Bim defende a impossibilidade de se imputar aos sócios a responsabilidade pela irregular dissolução da sociedade. Entendo deve ser mantida a presunção em desfavor do sócio, mas admitindo-se prove ele que não se houve dolo ou culpa – presunção *juris tantum*.

Nesse sentido, a posição do STJ, pelo voto do Min. Milton Luiz Pereira:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE REGULARMENTE DESCONSTITUÍDA
- RESPONSABILIDADE DO SÓCIO - ARTIGOS 134 E 135, CTN.

1. CONQUANTO A JURISPRUDÊNCIA ORIENTE QUE OS "SÓCIOS-GERENTES" SÃO RESPONSÁVEIS PELA DÍVIDA TRIBUTÁRIA RESULTANTE DOS ATOS PRATICADOS DURANTE A SUA GESTÃO, AFASTA-SE DESSA COMPREENSÃO QUANDO O SÓCIO, CONFORME REGULAR ALTERAÇÃO CONTRATUAL, DEIXOU A SOCIEDADE ANTES DA INATIVAÇÃO OU PARALISAÇÃO DAS ATIVIDADES SOCIAIS. SOMENTE PODE RESTAR RESPONSABILIDADE EM CASO DE FALÊNCIA (DEC. LEI 7.661, ARTS. 50 E 51, PARAGRAFOS 5. E 6.).

2. RECURSO IMPROVIDO.

(REsp. 74.877/RS; 1ª Turma; Unânime; DJ de 11/03/96)

Não se trata, como diz o Dr. Eduardo Bim, de promíscua interferência entre interesses público e fazendário. Trata-se de estabelecer exegese que imputa ao sócio o ônus de provar se houve com correção absoluta, sem cometimento de nenhuma das infrações desenhadas no art. 137 do CTN. Não é ficção, nem presunção *jure et de jure*. É presunção que admite prova em contrário, cabendo ao sócio ou administrador exercer a sua defesa, como consagrado na jurisprudência do STJ:

I - PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.

Antes de se imputar a responsabilidade tributária, é necessária a prévia citação do sócio-gerente, a fim de que seja possível o exercício do direito de defesa.

(REsp. 236.131/MG; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros; 1ª Turma; Unânime; DJ de 13/11/2000)

Assim e, em conclusão, quando a empresa se extingue de forma irregular deixando dívidas, presume-se responsável solidário e pessoal o sócio. Mas esta responsabilidade pode ser afastada, sendo este o seu ônus.

III. Responsabilidade Penal

Dentre as tendências da pós-modernidade, está a de desregulamentar, descentralizar e descriminalizar condutas. No Brasil, em

descompasso com esta tendência, surgem tipos penais exóticos, inteiramente dispersos de uma base ontológica, a servir ao aparato arrecadatório do Estado. A ineficiência dos controles administrativo-fiscal, a lentidão da Justiça e a cultura antifiscal da sociedade brasileira, aliada à insaciável necessidade de fazer caixa para cumprir os compromissos internacionais, levou o legislador à criminalização indiscriminada.

Os crimes tributários, ou crimes de “colarinho branco”, no Brasil, não se constituem em privilégio dos grandes empresários ou contribuintes de alta riqueza. Atestam os Tribunais a existência do tipo entre pequenos e médios empresários, o que não se constitui em excepcionalidade, tendo em vista o peso da altíssima carga tributária sobre as pessoas físicas ou jurídicas, estimada em cerca de 34% do PIB.

Há de ressaltar, ainda, a prática reiterada de sonegar receitas, seja com condutas elisivas que o Fisco tenta podar, seja com o cometimento de infrações à legislação tributária, mesmo enfrentando o risco de autuação, com pesadas multas.

O Fisco tem encetado como política arrecadatória a criminalização de condutas que não passam de ilícito administrativo-tributário, com o objetivo de coibir as práticas de sonegação. Chama a atenção o rigor formal do legislador, em defesa do Fisco, e em detrimento a um relevantíssimo aspecto: a natureza ontológica de um ilícito que se transforma em crime pela só vontade do Estado Legislador.

Observa-se, dentre as tendências do novo modelo social do Estado Moderno, a desregulamentação, a descentralização e a descriminalização de conduta, vertentes destinadas a tornar o Estado menos pesado, e a deixar para as regras sociais de conduta a incumbência de, por si só, comandarem a reprovabilidade.

Assim, repito, mercê da tendência à descriminalização, o Estado Brasileiro, na contramão da história, tem tipificado como crime condutas que não passam de um ilícito tributário. A objetividade dos textos legislativos não deixa outra idéia senão a de ter o Estado, por escopo colocar em situação vexatória o contribuinte, para fazê-lo pagar o débito cobrado como tributo.

Dentro de um universo rico em casuísmos, exceções e controvérsias doutrinárias, destaco, nesta oportunidade, três questões ensejadoras de constantes demandas: a denúncia genérica nos crimes societários; a tipicidade nos crimes de sonegação fiscal; e, por fim, a apropriação indébita dos tributos indiretos, cujo mecanismo de arrecadação enseja a existência de dois contribuintes: o que paga, chamado de contribuinte de fato, e o que recebe para depois recolher aos cofres públicos, o contribuinte de direito.

Inicio pelo tema referente à precisão da denúncia nos chamados crimes societários. Em princípio, admitiu a jurisprudência a denúncia genérica. Esse entendimento levava, muitas vezes, à absolvição, pela dificuldade em se estabelecer, ao final, a autoria de cada uma das fases delitivas; por outro lado, facilitava o Ministério Público e dificultava sobremaneira a defesa.

Coube ao STJ inaugurar uma nova linha de entendimento, seguida pelo STF. Anote-se, dentre os primeiros julgamentos no STJ, o HC 8.258/PR, relatado pelo Ministro José Arnaldo da Fonseca, da 5ª Turma, DJ de 06/09/1999, do qual destaco:

"1. Nos chamados crimes societários é imprescindível que a denúncia descreva, pelo menos o modo como os co-autores concorreram para o crime.

2. A invocação da condição de sócio, gerente ou administrador, sem a descrição de condutas específicas, não basta para viabilizar a peça acusatória, por impedir o pleno direito de defesa."

No STF, colhe-se adesão em inúmeros julgados, dos quais cito o HC 80.876/RJ, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão:

HABEAS CORPUS. PACIENTE DENUNCIADO PELA PRÁTICA DOS CRIMES DOS ARTIGOS 4.º E 5.º DA LEI N.º 7.492/86 (GERÊNCIA FRAUDULENTA E DESVIO DE BENS OU VALORES DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA). INDEFERIMENTO DE *WRIT* POR ACÓRDÃO QUE TEVE POR VÁLIDA IMPUTAÇÃO GENÉRICA DO CRIME, SEM PARTICULARIZAÇÃO DA CONDUTA DOS AGENTES, CO-AUTORES E PARTÍCIPES.

Descabimento da acusação, se patenteado que o paciente jamais exerceu a gerência ou direção da empresa, de cujo quadro social nem sequer participava quando ocorreram os fatos delituosos. Inexistência, ademais, de qualquer prova de haver-se beneficiado do alegado desvio de recursos. Habeas corpus deferido para o fim de trancar a ação penal com relação ao paciente, por falta de justa causa.

Observa-se, pela evolução da jurisprudência, que o contribuinte tem obtido no Judiciário maior espaço para se defender de um Estado "guloso" e "teimoso" em não patrocinar a reforma tributária, além de impor um brutal arrocho fiscal, sob o signo da criminalização.

O segundo destaque a ser feito é para o crime de sonegação fiscal e sua tipicidade lógica. O questionamento reside, no tipo do art. 1º da Lei 8.137/90; o agir do contribuinte, levado à suspensão ou redução do tributo, é crime de mera conduta ou crime de resultado?

Se de mera conduta, temos, independente do que se possa identificar como supressão ou redução no pagamento do tributo, a só intenção do contribuinte em agir com o intuito de não pagar é considerado crime.

Se crime de resultado, somente será possível imputar-lhe a autoria da sonegação, se efetivamente o seu proceder resultar em supressão ou redução no pagamento do tributo, conclusão só obtida quando da finalização do procedimento fiscal. Ademais, o art. 83 da Lei 9.430/96 afirma: o Ministério Público só pode ser noticiado pelo Fisco, para efeito de deflagração da ação penal, quando finalizada a apuração na esfera administrativa.

Resiste o Ministério Público em aceitar a lei e a ordem natural das coisas, e sustenta ter criado o legislador condição de procedibilidade para o seu agir, o que é inadmissível. Considera o *parquet* que os intermináveis processos administrativos e seus inúmeros recursos levariam à impunidade, pela prescrição. Porém, este argumento não justifica a antecipada criminalização de conduta.

Há, em andamento, no Congresso, a PEC 175/1995, que prevê no § 4º do art. 1º: ninguém será processado por crime contra a ordem tributária, antes de encerrado, na via administrativa, o processo respectivo. O projeto, entretanto, não consegue prosperar.

Também aborda o mesmo tema o Projeto de Lei Complementar 646/99 – Código de Defesa do Contribuinte –, cujo escopo é proteger o contribuinte da “gula” fiscal, repetindo princípios, direitos e garantias já previstos na Constituição e no próprio CTN, mas de interesse evidente para quem, se sentindo espoliado pelo Estado, tem relação desrespeitosa para como o aparelho arrecadador. O CDC seria uma

espécie de resgate do respeito a quem sustenta a mais importante das receitas estatais, pela segurança quanto aos direitos do contribuinte, enquanto se limitaria à atuação fiscal.

A antiga jurisprudência do STJ chegou a ostentar julgados em favor do entendimento esposado nos projetos de lei. Todavia, voltou atrás, quando o Ministério Público Federal passou a se colocar sistematicamente contra o que chamou de condição de procedibilidade. Nesse aspecto, vem o contribuinte perdendo espaço para o Fisco.

O último questionamento diz respeito à extinção da punibilidade do crime de APROPRIAÇÃO INDÉBITA, em razão do parcelamento. O art. 168-A da Lei 9.983/2000 introduziu um tipo específico ao crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal, e denominou-o, APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. A partir de então, ficou evidenciado o uso da tipificação delitiva, pelo legislador, para o só efeito de arrecadação, visto que:

prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do início da ação fiscal (§ 2º, art. 168-A);

faculta ao juiz a não-aplicação da pena, se o pagamento foi posterior à instauração do procedimento fiscal, mas antes da denúncia (§ 3º, I, art. 168-A)

Assim, o art. 14 da Lei 8.137/90, bem como o art. 34 da Lei 9.249/95, têm ensejado questionamentos. Ambos falam em promover o pagamento. Mas, afinal, o que é promoção de pagamento? Para o STF, promover o pagamento não significa prometer pagar, e ostenta a posição de que o parcelamento não extingue a punibilidade. O STJ entendia que o parcelamento extinguiu a punibilidade, depois, adotou a mesma posição

do Supremo. Entretanto, bem recentemente, voltou atrás para adotar a posição inicial, em divergência, portanto, com a Corte Maior.

No RHC 11.598/SC, julgado pela Terceira Seção, em 08 de maio de 2000, deu-se a mudança da jurisprudência, após acirrados debates, os quais levaram ao acórdão que recebeu a ementa seguinte:

CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO.

I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto.

II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes.

Prevaleceu o entendimento de que a manifestação concreta do contribuinte, no sentido de reconhecer a sua obrigação e se dispor a saldá-la, mesmo de forma parcelada, única modalidade possível para ele, afasta a justa causa para uma ação penal. Para o STJ, a expressão PROMOVER, usada pelo legislador, equivale à intenção concreta de pagar, e o parcelamento é a prova cabal desta intenção.

Na tentativa de justificar a posição, argumentou o relator, Ministro Gilson Dipp, que o parcelamento consiste em uma espécie de novação, pois extingue a anterior obrigação, e faz surgir uma nova. Assim, altera a natureza jurídica da relação de tal forma a não mais se

poder nela inserir o antigo conteúdo criminal oriundo da relação extinta. Resolve-se, a querela, daí por diante na esfera cível. Observa-se, no reforço argumentativo, a nítida intenção de conduzir o problema para o seu leito verdadeiro, ou seja, o afastamento da infração da esfera penal para a cível.

Aspecto relevante no precedente foi a posição assumida pelo Ministério Público. Em seu parecer, favorável ao contribuinte, enfatizou o *parquet* aspecto social da lei penal, cujo rigor não tem concorrido para melhorar as condições de vida da sociedade brasileira. Ora, o encarceramento de empresários em débito com o Fisco soa em descompasso numa comunidade que se sente agredida em sua cidadania, com criminalidade exacerbada na área da segurança pública. Afinal, pugna-se por um equilíbrio entre crime e castigo.

Outro aspecto destacado, com ênfase, no voto condutor do acórdão, foi a questão do REFIS da Lei 9.964/2000. Pela norma, o parcelamento suspende o processo até o cumprimento da obrigação por inteiro, o que pode ocorrer até o espaço de trinta anos. A lei mostra claramente a disposição do legislador em criminalizar para promover a cobrança, o que me parece uma demasia. Daí a intervenção do Poder Judiciário conduzindo os fatos para o seu caminho natural.

FINAL DA VERSÃO ANTERIOR. FAVOR IGNORAR.

Uma série de irregularidades fiscais passou a figurar como crimes, deixando em perplexidade a sociedade jurídica. É o que acontece, por exemplo, ao analisarmos, mesmo de forma perfunctória, a Lei 8.137/90, que enseja vários questionamento: o seu art. 1º tipifica como crime a SUPRESSÃO ou REDUÇÃO DE TRIBUTOS - é a antiga SONEGAÇÃO FISCAL - e o artigo 2º tipifica a APROPRIAÇÃO INDÉBITA.

Ambos os artigos não encontraram ainda um ponto de equilíbrio entre o Direito Penal e o Direito Tributário, e até hoje não há uma definição se temos, na espécie, um crime de resultado ou um crime de mera conduta. Se crime de resultado, naturalmente só seria possível desencadear a ação penal ao término do procedimento administrativo. Contudo, o Ministério Público não aceita se imponha no seu agir uma condicionante, nem mesmo legal. A Lei 9.430/96, embora tenha estabelecido no seu artigo 83: o Fisco só pode noticiar delito ao MP após proferida decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário, foi a regra considerada inibidora da independência das esferas administrativa e penal.

Sustentou o *parquet* estar legitimado a proceder independentemente de representação fiscal, desde que lhe chegue a notícia de fato criminoso e que os intermináveis processos administrativos e seus inúmeros recursos levariam à impunidade, pela prescrição.

Em andamento no Congresso, a PEC 175/95 prevê no § 4º do art. 1º: ninguém será processado por crime contra a ordem tributária, antes de encerrado, na via administrativa, o processo respectivo. Esse projeto não consegue ser aprovado.

Também aborda o mesmo tema o Projeto de Lei Complementar 646/99 – Código de Defesa do Contribuinte -, cujo escopo é proteger o contribuinte da gula fiscal, repetindo princípios, direitos e garantias já previstos na Constituição. A antiga jurisprudência do STJ chegou a ostentar julgados em favor do entendimento esposado nos projetos de lei. Mas porque voltou atrás, quando o Ministério Público Federal passou a se colocar sistematicamente contra o que chamou de condição de procedibilidade.

Ainda em relação à Lei 8.137/90, procura-se saber o porquê e a justificativa moral de ser extinta a punibilidade pelo pagamento, se este ocorrer antes do recebimento da denúncia.

Há, porém, uma intrigante questão, ainda não sedimentada no STJ, muito embora a Suprema Corte já tenha dado o seu entendimento. Trata-se de saber se o parcelamento do débito extingue a punibilidade ou não. O STF responde não, e esse entendimento influenciou a posição jurisprudencial do STJ que, após vacilações, sedimentou-se no mesmo sentido. Contudo, tenho informações de que, provavelmente, a posição será revista pela Terceira Seção.

Com relação à Lei 8.212, de 24/07/91, há a imposição do recolhimento das contribuições previdenciárias, atribuindo comportamento criminoso ao sócio que deixa de recolher as contribuições descontadas dos empregados.

Inobstante não ter a empresa pago os salários, o entendimento é: se descontou dos trabalhadores a contribuição previdenciária - parte dos empregados - e dela se apropriou indevidamente.

Sem materialidade comprovada e sem se indagar do elemento subjetivo, estabeleceu-se hipótese de verdadeira responsabilidade penal objetiva, quebrando-se com o princípio da subjetividade da responsabilidade penal.

Atualmente, há por parte dos Tribunais Regionais Federais uma resistência em adotar a posição jurisprudencial e legal. Noticiam os jornais que o TRF da 2ª Região tem se recusado a ordenar a prisão, como depositários infiéis, dos que deixam de recolher a contribuição para o

INSS. Para essa Corte de Justiça, é inconstitucional a disposição que transforma o sócio-gerente em depositário.

Por fim, surge interessante questão em torno dos crimes societários: a denúncia vem, a maioria das vezes, sem a descrição da conduta dos réus. A jurisprudência sedimentou-se, em princípio, no sentido de admitir denúncia genérica, entendimento que foi aos poucos sendo alterado. Hoje há restrições contra a denúncia sem a descrição da participação de cada denunciado.

Neste sentido, temos o aresto seguinte:

PENAL. PROCESSUAL. CRIME SOCIETÁRIO. AÇÃO PENAL. TRANCAMENTO. INÉPCIA DA DENÚNCIA. "HABEAS CORPUS". RECURSO.

1. Nos chamados crimes societários, imprescindível que a denúncia descreva, pelo menos, o modo como os co-autores concorreram para o crime.

2. A invocação da condição de sócio, gerente ou administrador, sem a descrição de condutas específicas, não basta para viabilizar a peça acusatória, por impedir o pleno direito de defesa. Denúncia inepta.

3. "Habeas Corpus" conhecido; pedido deferido para trancar a Ação Penal instaurada contra os pacientes.

(HC 8.258/PR, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, 5ª Turma, por maioria, DJ de 06/09/1999)

Recentemente, o STF posicionou-se no mesmo sentido do STJ. Confira-se o HC 80.876/RJ, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão:

EMENTA: *HABEAS CORPUS*. PACIENTE DENUNCIADO PELA PRÁTICA DOS CRIMES DOS ARTIGOS 4.º E 5.º DA LEI N.º 7.492/86 (GERÊNCIA FRAUDULENTA E DESVIO DE BENS OU VALORES DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA). INDEFERIMENTO DE *WRIT* POR ACÓRDÃO QUE TEVE POR VÁLIDA IMPUTAÇÃO GENÉRICA DO CRIME, SEM PARTICULARIZAÇÃO DA CONDUTA DOS AGENTES, CO-AUTORES E PARTÍCIPES.

Descabimento da acusação, se patenteado que o paciente jamais exerceu a gerência ou direção da empresa, de cujo quadro social nem sequer participava quando ocorreram os fatos delituosos.

Inexistência, ademais, de qualquer prova de haver-se beneficiado do alegado desvio de recursos.

Habeas corpus deferido para o fim de trancar a ação penal com relação ao paciente, por falta de justa causa.

(HC 80.876/RJ, 1ª Turma, unânime, DJ de 16/11/2001)

Enfim, as leis administrativas-tributárias, por discrepar dos paradigmas tradicionais, além de ameaçar e amedrontar os contribuintes, deixa o Judiciário em delicadíssima e vexatória posição, embora muito agrade à máquina estatal; desta forma, com ameaças e medo, tem obtido sucesso na arrecadação.